



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 01.04.2025

Αριθμός απόφασης: 885

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 10440

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 04.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, με έδρα το, οδός, αριθ., κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου: α) της με αριθ.

...../01.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 β) της με αριθ. /01.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, γ) της με αριθ. /01.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, δ) της με αριθ. /01.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019 και κατά των από 01.11.2024 Εκθέσεων Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις καθώς και τις οικείες εκθέσεις ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Την από 10.12.2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

7. Την με αριθ. /25.02.2025 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

8. Το με αριθ. πρωτ. /18.03.2024 έγγραφο του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου επί της ανωτέρω πράξης αναπομπής.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **04.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του, με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- I. Με την υπ' αριθ. /01.11.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, για το φορολογικό έτος 2018, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 137.527,77 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 68.763,89 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 28.389,85 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 234.681,51 ευρώ.**
- II. Με την υπ' αριθ. /01.11.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, για το φορολογικό έτος 2019, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 237.489,60 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 118.749,30 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 50.542,29 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 406.790,19 ευρώ.**
- III. Με την υπ' αριθ. /01.11.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2018-31.12.2018, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος μηδενικό πιστωτικό υπόλοιπο (αντί του δηλωθέντος ποσού των 7.630,81 ευρώ), χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 30.670,42 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 15.335,21 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 46.005,63 ευρώ και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 7.630,81 ευρώ.**
- IV. Με την υπ' αριθ. /01.11.2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, για τη φορολογική περίοδο από

01.01.2019-31.12.2019, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος μηδενικό πιστωτικό υπόλοιπο (αντί του δηλωθέντος ποσού των 11.760,63 ευρώ), χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 26.425,18 ευρώ, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58/58Α ΚΦΔ ποσού 13.212,58 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό φόρου για καταβολή 39.637,76 ευρώ και διαφορά υπολοίπου φόρου για έκπτωση ποσού 11.760,63 ευρώ.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί των με ημερομηνία θεώρησης 01.11.2024 α) Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε., του ν.5104/2024 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/15) και β) Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (άρθ. 48 ν.2859/2000 Φ.Π.Α., ν.5104/2024 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1124/15) της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, οι οποίες συντάχθηκαν κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της αριθ. 178/23.04.2024 εντολής ελέγχου γραφείου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2018-31.12.2019 του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο τροφίμων ποτών και καπνού.

Κατόπιν διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων, προέκυψαν λογιστικές διαφορές οι οποίες αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019
Α.Τεχνητή διευθέτηση άρθρο 39 ν.5104/2024-Κατάτμηση αξίας αγορών/δαπανών	48.130,40	133.400,42
Β. Αγορές / δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ χωρίς εξόφληση με τραπεζικό μέσο (αρθ. 23β ν.4172/13)	152.087,67	267.683,69
Γ. Λογαριασμοί ΟΤΕ (προσωπικές δαπάνες)	367,21	305,62
Δ. Δαπάνες διαφήμισης	105.032,00	127.006,70
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	305.617,28	528.396,43

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημά του πραγματικές δαπάνες καθαρής αξίας 152.087,67 ευρώ για τη χρήση 2018 και 267.683,69 ευρώ για τη χρήση 2019, λόγω μη εξόφλησης των παραστατικών άνω των 500,00 ευρώ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Ωστόσο, ο έλεγχος αγνοεί πλήθος στοιχείων που τεκμηριώνουν ότι το μεγαλύτερο μέρος των συναλλαγών αυτών είτε εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (με τραπεζικά εμβάσματα, καταθέσεις, εκχώρηση επιταγών κλπ), είτε αφορούν σε συμψηφισμούς ή μεταφερόμενα στο επόμενο φορολογικό έτος ανεξόφλητα υπόλοιπα. Ο ίδιος παραθέτει αναλυτικά στοιχεία πληρωμών για κάθε προμηθευτή και για κάθε χρήση ξεχωριστά, σύμφωνα με τα οποία οι διαφορές που του καταλογίζει ο έλεγχος για αγορές/δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ περιορίζονται α) για τη χρήση 2018 αθροιστικά από τον ποσό των 152.087,67 ευρώ στο ποσό των 82.945,48 ευρώ, και β) για τη χρήση 2019 αθροιστικά από το ποσό των 267.683,69 ευρώ στο ποσό των 74.919,09 ευρώ. Στην περίπτωση του ο έλεγχος δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου. Όσον αφορά τους λοιπούς προμηθευτές εξακολουθεί να βρίσκεται στο στάδιο συγκέντρωσης στοιχείων και πληροφοριών προκειμένου να τεκμηριώσει κατά το δυνατόν μεγαλύτερο ποσό πληρωμών με τραπεζικά μέσα.

- Έλλειψη νομικού ερείσματος για την απόρριψη πραγματικών δαπανών της επιχείρησής του, ύψους 48.130,40 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και ποσού 133.400,42 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019. Λανθασμένη εφαρμογή του άρθρου 39 του ΚΦΔ, ως προς τον καταλογισμό τεχνητής διευθέτησης κατά την πραγματοποίηση περισσότερων συναλλαγών εντός της ίδιας ημέρας με καθαρή αξία αυτών μικρότερη των 500,00 ευρώ, καθώς έκρινε ότι επέλεξε την πρακτική αυτή για να αποφύγει την εξόφληση αυτών των συναλλαγών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, δήθεν επιδιώκοντας την φοροαποφυγή και την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, χωρίς ωστόσο να εξετάζει την εμπορική πραγματικότητα και την οικονομική αναγκαιότητα των πράξεων αυτών. Επιπρόσθετα, πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι σημαντικό μέρος των συναλλαγών αυτών εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Απουσία νομικού πλαισίου για την στοιχειοθέτηση της όποιας παράβασης.
- Ο έλεγχος αορίστως και χωρίς επαρκή τεκμηρίωση απέρριψε, ως μη παραγωγικές, τις δαπάνες διαφήμισης ποσού 105.032,00 πλέον ΦΠΑ 25.207,68 ευρώ για τη χρήση 2018 και ποσού 127.006,70 ευρώ πλέον ΦΠΑ 30.481,62 ευρώ για τη χρήση 2019. Οι δαπάνες αυτές (προμήθεια προϊόντων καταλόγων και αποστολή μηνυμάτων sms) πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής του καθώς αποσκοπούσαν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός του. Οι υπό κρίση δαπάνες διαφήμισης δεν είναι «υπερβολικά» μεγάλες καθώς αντιπροσωπεύουν ένα μικρό ποσοστό επί των ακαθαρίστων εσόδων (ήτοι 5,07% για το έτος 2018 και 5,53% για το έτος 2019). Όσον αφορά τα συμφωνητικά υφίστανται και έχουν υποβληθεί εμπροθέσμως στην τριμηνιαία κατάσταση Συμφωνητικών της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν.1882/1990. Τέλος, ισχυρίζεται ότι η εξόφληση των δαπανών αυτών πραγματοποιήθηκε με τραπεζικές επιταγές και ο έλεγχος είχε τη δυνατότητα με ένα απλό αίτημα να ζητήσει πληροφορίες από τις Τράπεζες σχετικά με τα πρόσωπα που οπισθογράφησαν και εισέπραξαν τις συγκεκριμένες επιταγές.

Επειδή, με την υπό κρίση προσφυγή απαραδέκτως προσβάλλονται οι με ημερομηνία θεώρησης 01.11.2024 α) Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε., του ν.5104/2024 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/15) και β) Έκθεση Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (άρθ. 48 ν.2859/2000 Φ.Π.Α., ν.5104/2024 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1124/15) της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, οι οποίες, ως προπαρασκευαστικές πράξεις της Διοίκησης στερούνται εκτελεστότητας (πρβλ. ΣτΕ 1809/2010).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΔ (ν.5104/2024), ορίζονται τα εξής:

«Φορολογικός έλεγχος

1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπο λογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία: α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής, β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος, γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο, δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος, ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου, στ) τη μορφή του ελέγχου. Για τον μερικό επιτόπιο έλεγχο σε φορολογούμενους ορισμένης περιοχής ή δραστηριότητας ή που διακινούν αγαθά, η εντολή διενέργειας του ελέγχου, που εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 1, περιλαμβάνει, αντί των στοιχείων των περ. γ) και δ), την περιοχή του ελέγχου ή το είδος των δραστηριοτήτων των φορολογουμένων. Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής: α) Πλήρης είναι ο έλεγχος που διενεργείται για όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές, για ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή φορολογικές υποθέσεις. Ο πλήρης έλεγχος είναι οριστικός για όλα τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα και φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου. β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

.....

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 του ως άνω Κώδικα:

«Λογιστικά αρχεία - βιβλία και στοιχεία

1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον: α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης, ή β) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζονται τα εξής:

«Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ):

« Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, «.

Επειδή, περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1216/01.10.2014 της ΓΓΔΕ με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α), σχετικά με την έκπτωση ή μη κάθε είδους δαπάνης που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των 500 ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή τους δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών:

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. άρθρο 39 ν.4172/2013).

γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος - εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον

εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

9. Σε περίπτωση αγοράς εμπορευμάτων με τη μέθοδο της αντικαταβολής- υπηρεσίες courier, όπου η εταιρεία παροχής υπηρεσιών ταχυμεταφοράς (μεταφορέας - «εισπράκτορας για λογαριασμό τρίτων») αναλαμβάνει τη μεταφορά αντικειμένων, ταχυδρομικών δεμάτων, κ.λπ. με ταυτόχρονη εξόφληση, κατά την παράδοσή τους, της αξίας της αγοράς αυτών από τους λήπτες των αγαθών χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και στη συνέχεια καταθέτει στον εντολέα του τα εισπραττόμενα ποσά όχι κατά όνομα πελάτη, πράγμα πρακτικά αδύνατο λόγω του αριθμού των εξυπηρετούμενων πελατών, αλλά στο σύνολό τους, προκειμένου οι συναλλασσόμενοι πελάτες κατ' εφαρμογή της ως άνω διάταξης να εκπέσουν τα ποσά των δαπανών αυτών και δεδομένου ότι οι συναλλαγές αυτές δεν εμφανίζονται ονομαστικά κατά δαπανηθέν ποσό, η εταιρεία ταχυμεταφορών εκδίδει, κατά το χρόνο είσπραξης των μετρητών ή παραλαβής των αξιόγραφων, το προβλεπόμενο από τον ΚΦΑΣ στοιχείο είσπραξης, στο σώμα του οποίου αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία του πελάτη (ΑΦΜ, επωνυμία, ονοματεπώνυμο, διεύθυνση, τηλέφωνο επικοινωνίας) με την υποχρέωση να καταθέσει συνολικά τα ποσά εντός δύο (2) ημερών από την έκδοση του παραστατικού σε τραπεζικό λογαριασμό της εταιρείας. Στο τέλος του έτους η εταιρεία υποχρεούται να εκδώσει εκκαθάριση με τα δαπανηθέντα ποσά ανά πελάτη, υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, αναγράφοντας και τον αριθμό του τραπεζικού λογαριασμού που έγινε η κατάθεση.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στις περιπτώσεις που οι συναλλαγές πραγματοποιούνται μέσω εμπορικών αντιπροσώπων ή εισπρακτόρων, κ.λπ.

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών.

Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ).

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.».

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1113/02.06.2015 της ΓΓΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)»,

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα: α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Στις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Εικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική

Διοίκηση. Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών. γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους. Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με το χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθώςον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

.....

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

Πέραν των ανωτέρω διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

ι) Οι δαπάνες διαφήμισης δεν εκπίπτουν στην περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλομένων τελών διαφήμισης, δηλαδή μετά τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώςον με τις διατάξεις της περ. δ της κατηγορίας Δ της παρ.1 του άρθρου 15 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2880/2001, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, ορίζεται ότι σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών, οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν.2880/01 ορίζονται τα εξής:

«Κατηγορία Δ`

α. Για διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους παραστάσεις ή λέξεις σε αυτοκόλλητα ή είδη με διαφημιστικές παραστάσεις ή λέξεις ή με άλλο παρόμοιο τρόπο, καθώς και για διαφημίσεις που γίνονται από τον αέρα με οποιονδήποτε τρόπο, το τέλος ορίζεται σε ποσοστό 2% επί της δαπάνης διαφήμισης. Τα ένθετα διαφημιστικά φυλλάδια, που διανέμονται μαζί με τις εφημερίδες και τα περιοδικά, υπόκεινται στο ανωτέρω τέλος διαφήμισης.

β. Η προβολή προϊόντων σε χώρους καταστημάτων, που γίνεται είτε με την τοποθέτησή τους σε ειδικά σημεία εντός του καταστήματος είτε με έντυπα, δώρα, επιγραφές κάθε είδους είτε με άλλο παρόμοιο τρόπο, θεωρείται διαφήμιση και υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, βάσει των εκδιδομένων από τα καταστήματα τιμολογίων παροχής υπηρεσιών. Το τέλος υπολογίζεται με συντελεστή 2% επί της διαφημιστικής δαπάνης που καταβάλλεται για τις πράξεις αυτές.

Προβολή προϊόντων που εντάσσεται στην παραπάνω έννοια της διαφήμισης

συνιστούν οι εξής ενέργειες: - η ενοικίαση χώρων σε ειδικά ράφια, - η τοποθέτηση προϊόντων σε ειδικές προθήκες ή περίπτερα, - η διανομή δοκιμαστικών προϊόντων, - εκδηλώσεις - εκπλήξεις ("Harpenings") στους χώρους του καταστήματος.

γ. Η απόδοση του τέλους, για όλες τις ενέργειες της κατηγορίας αυτής, γίνεται πάντοτε από τον διαφημιζόμενο, μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η καταβολή πραγματοποιείται σε οποιοδήποτε γραφείο του Ταμείου Παρακαταθηκών και Δανείων λειτουργεί σε Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.) και αποδεικνύεται με την παροχή ανάλογου παραστατικού στοιχείου (διπλότυπου). Το σύνολο των ποσών που εισπράττονται αποτελεί πόρο ειδικού λογαριασμού, που τηρείται στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων και αποδίδεται στους δήμους και κοινότητες. Με απόφαση του Υπουργού Εσωτερικών, Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, η οποία εκδίδεται ύστερα από γνώμη της Κ.Ε.Δ.Κ.Ε., καθορίζονται η διαδικασία, ο χρόνος, ο τρόπος, τα κριτήρια και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια, για την απόδοση των τελών στους Ο.Τ.Α. α` βαθμίδας.

δ. Ως δαπάνη διαφήμισης για τις διαφημίσεις της παρούσας κατηγορίας είναι το ποσό που καταβάλλεται από τον διαφημιζόμενο για τη διενέργεια της διαφήμισης, με βάση το φορολογικό στοιχείο που πρέπει να εκδίδεται για κάθε περίπτωση. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις. ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), ορίζονται τα εξής:

«Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ΚΦΔ, ως ίσχυε μέχρι 01.01.2019, ορίζονταν τα εξής:

«1. Κατά τον προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αγνοεί κάθε τεχνητή διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε

φορολογικό πλεονέκτημα. Οι εν λόγω διευθετήσεις αντιμετωπίζονται, για φορολογικούς σκοπούς, με βάση τα χαρακτηριστικά της οικονομικής τους υπόστασης.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας. Για τον καθορισμό του τεχνητού ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει εάν αυτές αφορούν μια ή περισσότερες από τις ακόλουθες καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο της, β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ο στόχος μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων συνίσταται στην αποφυγή της φορολόγησης, εφόσον, ανεξαρτήτως από τις υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και στο σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση.

5. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ένας δεδομένος στόχος πρέπει να θεωρείται κρίσιμος, εφόσον οποιοσδήποτε άλλος στόχος που αποδίδεται ή θα μπορούσε να αποδοθεί στη διευθέτηση ή στη σειρά διευθετήσεων φαίνεται αμελητέος, λαμβανομένων υπόψη όλων των περιστάσεων της υπόθεσης.

6. Για να καθοριστεί εάν η διευθέτηση ή η σειρά διευθετήσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα με την έννοια της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση συγκρίνει το ύψος του οφειλόμενου φόρου από τον φορολογούμενο, λαμβάνοντας υπόψη την εν λόγω διευθέτηση, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος φορολογούμενος υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ΚΦΔ (ήδη άρθρο 39 του νέου ΚΦΔ), ως ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται από 01.01.2019 και μετά, ορίζονται τα εξής:

«Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων

1. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της, β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος και κάθε άλλο σχετικό θέμα.».

Επειδή, σύμφωνα με την **Ε.2071/09.05.2019** Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 1 (άρθρο 51 της Συμφωνίας) και 5, 11 - 14, 52 - 54, 56, 71 και 78 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α'65)»:

«... **Β4. ΑΡΘΡΟ 13** (Τροποποιήσεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας)

Με το άρθρο 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων, ο οποίος καταλαμβάνει όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ (σχετ. παρ. 3 του Προοιμίου). Οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ, όπως αναφέρεται και στο προοίμιο της ως άνω Οδηγίας (παράγραφος 11), έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, πράγμα που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - θυγατρικών, κ.λπ.). Ως προς την εφαρμογή της διάταξης αυτής σε σχέση με τις Συμβάσεις αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ), με την αιτιολογική έκθεση διευκρινίσθηκε ότι εάν σε ΣΑΔΦ περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής (π.χ. Principle Purpose Test), τότε, εφόσον ο σκοπός της μη γνήσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία ΣΑΔΦ, οι διατάξεις αυτές υπερισχύουν σε κάθε περίπτωση του άρθρου 38 του ΚΦΔ και εφαρμόζονται αποκλειστικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση τυγχάνει εφαρμογής η διάταξη του άρθρου 38 ΚΦΔ και εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα των ΣΑΔΦ.

1. Ειδικότερα, με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη και όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση, μπορεί να πραγματοποιείται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

3. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις: α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολο της, β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά, γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους, δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος, ή στις ταμειακές ροές του, στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι όταν, κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με την παράγραφο 5 προβλέπεται η έκδοση απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ με την οποία καθορίζεται η διαδικασία εφαρμογής του άρθρου αυτού και κάθε άλλου σχετικού θέματος.

6. Τέλος, σε περίπτωση εφαρμογής του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ΚΦΔ (ν.4174/2013) ως προς τις επιβαλλόμενες κυρώσεις (σχετ. παρ. 11 του Προοιμίου της Οδηγίας).».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 του ΚΦΔ:

«Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 του ΚΦΔ:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω

αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, εν προκειμένω, κατόπιν έκδοσης της με αριθ. /23.04.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, για την φορολογική περίοδο 01.01.2018-31.12.2019, διενεργήθηκε μερικός έλεγχος γραφείου εισοδήματος, ΦΠΑ και ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος, με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο τροφίμων, ποτών και καπνού, από τον οποίο προέκυψαν λογιστικές διαφορές οι οποίες αποτυπώνονται στον κάτωθι πίνακα:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019
Α. Τεχνητή διευθέτηση άρθρο 39 ν.5104/2024-Κατάτμηση αξίας αγορών/δαπανών	48.130,40	133.400,42
Β. Αγορές / δαπάνες άνω των 500,00 ευρώ χωρίς εξόφληση με τραπεζικό μέσο (αρθ. 23β ν.4172/13)	152.087,67	267.683,69
Γ. Λογαριασμοί ΟΤΕ (προσωπικές δαπάνες)	367,21	305,62
Δ. Δαπάνες διαφήμισης	105.032,00	127.006,70
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	305.617,28	528.396,43

Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το με αριθ. πρωτ. /19.09.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου – Κλήση σε ακρόαση με συνημμένες τις Προσωρινές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος & Φ.Π.Α., το οποίο κοινοποιήθηκε νόμιμα στον προσφεύγοντα την 20η.09.2024 προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις αντιρρήσεις του επί των αποτελεσμάτων του φορολογικού ελέγχου εντός προθεσμίας είκοσι ημερών. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας με συνέπεια την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή

- Εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστο εισόδημά του πραγματικές δαπάνες καθαρής αξίας 152.087,67 ευρώ για τη χρήση 2018 και 267.683,69 ευρώ για τη χρήση 2019, λόγω μη εξόφλησης των παραστατικών άνω των 500,00 ευρώ με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Προς επίρρωση δε του ισχυρισμού του παραθέτει αναλυτικά στοιχεία πληρωμών για κάθε προμηθευτή και για κάθε χρήση.
- Έλλειψη νομικού ερείσματος και λανθασμένη εφαρμογή του άρθρου 39 του ΚΦΔ, ως προς τον καταλογισμό τεχνητής διευθέτησης, για την απόρριψη πραγματικών δαπανών της επιχείρησής του, ύψους 48.130,40 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και ποσού 133.400,42 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019.
- Ο έλεγχος αορίστως και χωρίς επαρκή τεκμηρίωση απέρριψε, ως μη παραγωγικές, δαπάνες διαφήμισης ποσού 105.032,00 πλέον ΦΠΑ 25.207,68 ευρώ για τη χρήση 2018 και ποσό 127.006,70 ευρώ πλέον ΦΠΑ 30.481,62 ευρώ για τη χρήση 2019.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών του, παραθέτει νέα στοιχεία πληρωμών για κάθε προμηθευτή και για κάθε χρήση ξεχωριστά, επισυνάπτοντας τα αντίστοιχα δικαιολογητικά στοιχεία κατά περίπτωση (αποδεικτικά εμβασμάτων, αποδεικτικά είσπραξης των προμηθευτών, αποδεικτικά παραλαβής επιταγών, καρτέλα πελάτη έκδοσης του αντισυμβαλλόμενου του και άλλα έγγραφα), τα οποία

δεν είχε προσκομίσει κατά τη διάρκεια του ελέγχου, για τα οποία κρίθηκε από την Υπηρεσία μας ότι απαιτείται η διενέργεια συμπληρωματικών επαληθεύσεων και προς τούτο εκδόθηκε η υπ' αριθ./25.02.2025 πράξη αναπομπής του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας, με την οποία αναπέμφθηκε η ως άνω υπόθεση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου προκειμένου να προβεί σε συμπληρωματικές ελεγκτικές επαληθεύσεις βάσει των νέων στοιχείων και όπως αποστείλει το σχετικό της πόρισμα. Στη συνέχεια, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, κατόπιν αξιολόγησης των νέων στοιχείων που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα απέστειλε στην Υπηρεσία μας το με αριθ. πρωτ./18.03.2025 έγγραφό του με την κρίση του επί των προσκομισθέντων με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή στοιχείων, κατόπιν διενέργειας πρόσθετων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ειδικότερα, η αρμόδια φορολογική αρχή έκρινε ότι κατόπιν αξιολόγησης των νέων αυτών στοιχείων ο έλεγχος διαφοροποιείται μόνο σε ότι αφορά τις λογιστικές διαφορές που αφορούν σε αγορές/δαπάνες για παραστατικά αξίας άνω των 500,00 ευρώ χωρίς την εξόφλησή τους με τραπεζικό μέσο, ως κάτωθι:

«Α. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (άρθρο 23 ν.4172/2013)

Λαμβάνοντας υπόψιν τα συμπληρωματικά στοιχεία και τα αποδεικτικά εξόφλησης μέσω τράπεζας που προσκομίστηκαν από τον ελεγχόμενο προκύπτουν οι κάτωθι πίνακες όπου απεικονίζονται οι λογιστικές διαφορές για μη εξόφληση με τραπεζικό μέσο πληρωμής για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2018-2019 :

ΧΡΗΣΗ 2018:

ΧΡΗΣΗ	Περιγραφή Λογαριασμού	Προμηθευτής	Συνολική Αξία Παραστατικών άνω των 500 ευρώ	Πληρωμές με τραπεζικό μέσο πληρωμής	Αύξηση ανεξόφλητου υπολοίπου τέλους έτους	Διαφορά	Καθαρό Ποσό - Αποφορολόγησ η
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	33.773,89	19.600,00		14.173,89	12.543,27
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	..... ...	12.010,77	5.835,00	0,00	6.175,77	4.980,46
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	..... ...	135.096,42	126.264,59	6.914,07	1.917,76	1.697,13
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	..... ...	21.595,66	19.910,83	1.800,77	0,00	0,00
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	..... ...	43.573,00	52.046,04	1.967,39	0,00	0,00
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	..... ...	161.115,57	151.815,52	10.971,21	0,00	0,00
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	..... ...	9.275,04	9.276,28	0,00	0,00	
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	..... ...	14.901,20	16.445,63	255,13	0,00	0,00
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	..... ...	837,53	837,53	0,00	0,00	
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	..... ...	18.418,59	12.869,72		5.548,87	4.474,89
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	..... ...	5.279,92	1.736,71		3.543,21	2.857,43
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	..... ...	1.271,74	0,00		1.271,74	1.025,60

2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	..... ...	29.488,56	16.143,71		13.344,85	10.761,98
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	..... ...	5.718,46	3.173,68		2.544,78	2.252,02
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	..... ...	630,17	0,00		630,17	508,20
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	..... ...	27.484,56	1.861,73		25.622,83	20.663,57
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	..... ...	680,79	332,83		347,96	307,93
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	..... ...	4.556,16	2.199,80		2.356,36	2.085,27
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	..... ...	1.442,98	0,00		1.442,98	1.163,69
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	..... ...	18.573,67	357,29		18.216,38	16.120,69
2018	ΕΠΙΣΚ.& ΣΥΝΤΗΡ. ΦΠΑ 24%	..... ...	1.641,55	0,00		1.641,55	1.323,83
2018	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	..... ...	7.028,15	6.825,30		202,85	179,52
				ΣΥΝΟΛΟ		82.945,48	

Από τον επανέλεγχο που διενεργήθηκε, λαμβάνοντας υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία, ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει το σύνολο των λογιστικών διαφορών για τη χρήση 2018 που αφορά σε αγορές /δαπάνες άνω των 500,00€ χωρίς εξόφληση με τραπεζικό μέσο (άρθρο 23 περ. β του Ν.4172/13) από 152.087,67 € σε 82.945,48€.

ΧΡΗΣΗ 2019:

Χρήση	Περιγραφή Λογαριασμού	Προμηθευτής	Συνολική Αξία Παραστατικών άνω των 500 ευρώ	Πληρωμές με τραπεζικό μέσο πληρωμής	Αύξηση ανεξόφλη του υπολοίπου τέλους έτους	Διαφορά	Καθαρό ποσό - Αποφορολόγηση
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	.....	871.100,29 €	857.202,09		13.898,20 €	11.208,23 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	.....	82.768,72 €	41.627,00		41.141,72 €	33.178,81 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	67.873,92 €	81.835,00		0,00 €	0
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	125.931,95 €	128.876,24		0,00 €	0
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	.....	21.196,68 €	18.257,00		2.939,68 €	2.370,71 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	49.127,88 €	46.400,70		2.727,18 €	2.413,43 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	.....	30.539,46 €	30.786,16		0,00 €	
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	.....	52.657,33 €	46.286,98	5.134,67	1.235,68 €	996,52 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ	.....	14.071,38 €	10.392,74	1.112,73	2.565,91 €	2.270,72 €

	ΦΠΑ 13%						
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	12.973,70 €	15.103,22	499,02	0,00 €	
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	23.499,48 €	23.282,00		217,48 €	192,46 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	2.744,21 €	1.196,11		1.548,10 €	1.370,00 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	4.339,08 €	2.674,06		1.665,02 €	1.473,47 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	2.065,76 €	1.631,11 €		434,65 €	384,65 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	601,39 €	0,00 €		601,39 €	532,20 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	881,40 €	0,00 €		881,40 €	780,00 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	.....	32.191,83 €	24.004,25 €		8.187,58 €	6.602,88 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	1.864,50 €	0,00 €		1.864,50 €	1.650,00 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 13%	.....	5.542,80 €	2.458,62 €		3.084,18 €	2.729,36 €
2019	ΑΓΟΡΕΣ ΧΡΗΣΗΣ ΦΠΑ 24%	.....	7.680,62 €	1.943,80 €		5.736,82 €	4.626,47 €
2019	ΑΜΟΙΒΕΣ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ 24%	.....	1.072,60 €	0,00 €		1.072,60 €	865,00 €
2019	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΦΠΑ 24%	.....	850,00 €	0,00 €		850,00 €	685,48 €
2019	ΕΠΙΣΚ.& ΣΥΝΤΗΡ. ΦΠΑ 24%	.....	730,00 €	0,00 €		730,00 €	588,71 €
				ΣΥΝΟΛΟ			74.919,09 €

Από τον επανέλεγχο που διενεργήθηκε, λαμβάνοντας υπόψη τα συμπληρωματικά στοιχεία, ο έλεγχος επαναπροσδιορίζει το σύνολο των λογιστικών διαφορών για τη χρήση 2019 που αφορά σε αγορές /δαπάνες άνω των 500,00€ χωρίς εξόφληση με τραπεζικό μέσο (άρθρο 23 ν.4172/2013) από 267.683,69 € σε 74.919,09€.

.....

Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψιν τα συμπληρωματικά στοιχεία οι λογιστικές διαφορές διαμορφώνονται ως εξής:

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΧΡΗΣΗ 2018	ΧΡΗΣΗ 2019
Α. ΤΕΧΝΗΤΗ ΔΙΕΥΘΕΤΗΣΗ ΑΡΘΡΟ 39 Ν.5104/2024	48.130,40 €	133.400,42€
Β.ΑΓΟΡΕΣ/ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΝΩ ΤΩΝ 500€ ΧΩΡΙΣ ΕΞΟΦΛΗΣΗ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ (άρθρο 23 περ. β του Ν.4172/13)	82.945,48€	74.919,09€
Γ. ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΟΤΕ (ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ)	367,21 €	305,62 €
Δ. ΜΗ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ - ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ	105.032,00 €	127.006,70 €
ΣΥΝΟΛΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ	236.475,09 €	335.631,83 €

Κατόπιν των ανωτέρω, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα για τις ελεγχόμενες χρήσεις επαναπροσδιορίζεται ως εξής:

Φορολογικά Έτη	2018	2019
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	2.073.307,57	2.300.859,62
Μείον Κόστος Πωληθέντων	2.003.934,06	2.245.901,67

Αποτελέσματα προ φόρων-τόκων και αποσβέσεων	69.373,51	54.957,95
Μείον αποσβέσεις	1.777,25	0,00
Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων	67.596,26	54.957,95
Μείον Χρεωστικοί τόκοι	27.473,02	18.455,43
Αποτελέσματα προ φόρων	40.123,24	36.502,52
Συνολικά καθαρά κέρδη	40.123,24	36.502,52
Πλέον Δαπάνες μη εκπιπτόμενες	236.475,09	335.631,83
Καθαρό Κέρδος ελέγχου (με γενικές διατάξεις)	276.598,33	372.134,35
Πλέον εισοδήματα από άλλες πηγές (Μερίσματα -Τόκοι- Δικαιώματα)	1,67	1,67
Καθαρό φορολογητέο εισόδημα ελέγχου (με γενικές διατάξεις)	276.600,00	372.136,02

Από τα παραπάνω το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος προσδιορίζεται εκ νέου ως εξής:

Για το φορολογικό έτος 2018: 276.600,00 ευρώ

Για το φορολογικό έτος 2019: 372.136,02 ευρώ.

Σημειώνεται επιπλέον ότι οι παραπάνω παραδοχές δεν επηρεάζουν τη φορολογία ΦΠΑ.».

Επειδή, όσον αφορά τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης από τον έλεγχο μη αναγνώρισης δαπανών άνω των 500,00 ευρώ λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο, αυτός γίνεται μερικώς δεκτός βάσει των ανωτέρω.

Επειδή, ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί έλλειψης νομικού ερείσματος και λανθασμένης εφαρμογής του άρθρου 39 του ΚΦΔ, ως προς τον καταλογισμό τεχνητής διευθέτησης, για την απόρριψη πραγματικών δαπανών της επιχείρησής του, ύψους 48.130,40 ευρώ για το φορολογικό έτος 2018 και ποσού 133.400,42 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019, λεκτέα τα εξής:

Τα επίμαχα παραστατικά εκδίδονται από την ίδια σειρά με συνεχόμενους αύξοντες αριθμούς παραστατικού (ή με μικρή διαφορά) εντός της ίδιας ημέρας και με διαφορά έκδοσης ενός – δύο λεπτών της ώρας (στις σελ. 25-48 της οικείας έκθεσης ελέγχου παρατίθενται αναλυτικά τα παραστατικά ανά προμηθευτή και ανά χρήση), έχουν το κάθε ένα από αυτά καθαρή αξία μικρότερη των 500,00 ευρώ, ωστόσο στην πραγματικότητα αφορούν σε μία (1) ενιαία συναλλαγή καθότι εκδόθηκαν εντός της ίδιας ώρας, και αθροιστικά καταλήγουν σε συνολική αξία που ξεπερνά το ποσό των 500,00 ευρώ. Με τον τρόπο αυτό κατατμήθηκε τεχνηέντως μια ενιαία συναλλαγή, προκειμένου να παρακαμφθεί η ρύθμιση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 23 περ. β' ν.4172/2013).

Ο προσφεύγων θεωρεί εσφαλμένη την κρίση του ελέγχου προβάλλοντας αορίστως τον ισχυρισμό του χωρίς από την πλευρά του να προβάλλονται στοιχεία που να δικαιολογούν και

να τεκμηριώνουν την κατάτμηση των υπό κρίση συναλλαγών οι οποίες από τα τηρηθέντα βιβλία του διαπιστώνεται να έχουν εξοφληθεί με μετρητά.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος ορθώς θεώρησε ότι οι συγκεκριμένες διευθετήσεις είναι τεχνητές, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν.5104/2024, εφόσον στερούνται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας και ειδικότερα «εφαρμόζονται κατά τρόπο που δε συνάδει με μια συνήθη εμπορική συμπεριφορά» (περ. β' άρθρ.39 ν.5104/24) και «οδηγούν σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα... » (περ. δ' του ιδίου ως άνω άρθρου). Το φορολογικό πλεονέκτημα προκύπτει καθώς, σύμφωνα με το άρθρο 23, περ. β' του ν.4172/2013 δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση «κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) €, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής». Περαιτέρω, ο προσφεύγων ισχυρίζεται την μη υποχρέωση από την πλευρά του της διαφύλαξης των δικαιολογητικών που αφορούν σε πληρωμές συναλλαγών καθαρής αξίας κάτω των 500,00 ευρώ, ωστόσο και ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει αβάσιμος καθώς ο προσφεύγων οφείλει να τηρεί τα λογιστικά αρχεία στο χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΔ και να τα θέτει υπόψη της φορολογικής αρχής όποτε ζητηθούν από αυτή εντός του χρόνου αυτού.

Κατόπιν όλων των ανωτέρω οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί μη ύπαρξης διευθέτησης και εσφαλμένης κρίσης του ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Επειδή, όσον αφορά τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί αόριστης και ανεπαρκώς τεκμηριωμένης απόρριψης δαπανών διαφήμισης λεκτέα τα εξής:

Στην οικεία έκθεση ελέγχου παρατίθεται αναλυτική αναφορά ως προς τον λόγο μη αναγνώρισης της έκπτωσης των δαπανών που αφορούν στα τιμολόγια που εκδόθηκαν από τις εταιρείες», με ΑΦΜ και «..... ΙΚΕ» με ΑΦΜ, και αφορούν σε έξοδα προβολής και διαφήμισης.

Ειδικότερα ο προσφεύγων δεν έθεσε υπόψη του ελέγχου αλλά ούτε και ενώπιον της Υπηρεσίας μας στοιχεία από τα οποία να προκύπτει: α) αναλυτικά το είδος των υπηρεσιών που παρασχέθηκαν (προσφορές/συμφωνητικά) β) σαφώς ότι το τίμημα των ως άνω τιμολογίων έχει κατατεθεί στον τραπεζικό λογαριασμό των ανωτέρω εταιρειών και γ) ότι έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης.

Από τα ανωτέρω διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων δεν τεκμηρίωσε ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις έκπτωσης που ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.β του ΚΦΕ αλλά και τα οριζόμενα στην Απόφαση της ΓΓΔΕ ΠΟΛ1113/2015 ως προς την έκπτωση των δαπανών διαφήμισης. Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου καταλογισμού του ελέγχου ως προς τις λογιστικές διαφορές που αφορούν στις επίμαχες διαφημιστικές δαπάνες, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Περαιτέρω όπως καταγράφεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ως προς τους ανωτέρω εκδότες διαπιστώθηκαν ενδείξεις εικονικότητας ως προς τον τρόπο δαστηριοποίησής τους και πληροφορίες περί μη εκπλήρωσης των φορολογικών τους υποχρεώσεων και στο πλαίσιο αυτό απεστάλησαν και δελτία πληροφοριών στις αρμόδιες φορολογικές αρχές προκειμένου να ερευνηθεί η δραστηριοποίησής τους.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις με ημερομηνία θεώρησης 01.11.2024 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε., του ν.5104/2024 και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1124/15) και Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Προσδιορισμού Φ.Π.Α. (άρθ. 48 ν.2859/2000 Φ.Π.Α., ν.5104/2024

και της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ.1124/15) της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες. επί των με ημερομηνία θεώρησης 01.11.2024.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω το τελικό φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος για τα υπό κρίση φορολογικά έτη προσδιορίζεται ως εξής:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ-ΚΑΤΟΠΙΝ ΠΡΑΞΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	Διαφορά
	1	2	3	3-2
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	2.073.307,57	2.073.307,57	2.073.307,57	0,00
Μείον κόστος πωληθέντων	2.003.934,06	2.003.934,06	2.003.934,06	0,00
Αποτελέσματα προ φόρων-τόκων και αποσβέσεων	69.373,51	69.373,51	69.373,51	0,00
Μείον αποσβέσεις	1.777,25	1.777,25	1.777,25	0,00
Μείον χρεωστικοί τόκοι	27.473,02	27.473,02	27.473,02	0,00
Συν μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες				0,00
Αποτελέσματα προ φόρων	40.123,24	40.123,24	40.123,24	0,00
Συνολικά καθαρά κέρδη	40.123,24	40.123,24	40.123,24	0,00
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες		305.617,28	236.475,09	236.475,09
Καθαρό κέρδος ελέγχου (με γενικές διατάξεις)	40.123,24	345.740,52	276.598,33	236.475,09
Εισόδημα από μερίσματα-τόκους	1,67	1,67	1,67	0,00
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	40.124,91	345.742,19	276.600,00	236.475,09

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ-ΚΑΤΟΠΙΝ ΠΡΑΞΗΣ ΑΝΑΠΟΜΠΗΣ	Διαφορά
	1	2	3	3-2
Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων	2.300.859,62	2.300.859,62	2.300.859,62	0,00
Μείον κόστος πωληθέντων	2.245.901,67	2.245.901,67	2.245.901,67	0,00
Αποτελέσματα προ φόρων-τόκων και αποσβέσεων	54.957,95	54.957,95	54.957,95	0,00
Μείον αποσβέσεις	0,00	0,00	0,00	0,00
Μείον χρεωστικοί τόκοι	18.455,43	18.455,43	18.455,43	0,00
Συν μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες				0,00
Αποτελέσματα προ φόρων	36.502,52	36.502,52	36.502,52	0,00
Συνολικά καθαρά κέρδη	36.502,52	36.502,52	36.502,52	0,00
Πλέον δαπάνες μη εκπιπόμενες		528.396,43	335.631,83	335.631,83
Καθαρό κέρδος ελέγχου (με γενικές διατάξεις)	36.502,52	564.898,95	372.134,35	335.631,83
Εισόδημα από μερίσματα-τόκους	1,67	1,67	1,67	0,00
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα	36.504,19	564.900,62	372.136,02	335.631,83

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από 04.12.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID) ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, με έδρα το, οδός, αριθ., και ειδικότερα:

- I. την τροποποίηση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου: α) της με αριθ. /01.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018 και β) της με αριθ. /01.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και
- II. την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου: α) της με αριθ. /01.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2018-31.12.2018, και β) της με αριθ. /01.11.2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2019-31.12.2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2018 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΟΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
A. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	40.124,91		345.742,19		276.600,00		236.475,09
Φόρος κλίμακας	11.055,71		148.583,48		117.469,50		106.413,79
Μείωση φόρου	0,00		0,00		0,00		0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00		0,00		0,00		0,00
Φόρος που αναλογεί	11.055,71		148.583,48		117.469,50		106.413,79
B.Μείον							0,00
1.φορος που παρακρατήθηκε από							0,00
α.Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα	0,19		0,19		0,19		0,00
β.επιχειρηματική δραστηριότητα	6,28		6,28		6,28		0,00
γ.Μισθωτή εργασία-συντάξεις	0,00		0,00		0,00		0,00
2.φορος που προκαταβλήθηκε							0,00
α.Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ.έτος	4.477,73		4.477,73		4.477,73		0,00
ε.αλλοδαπής προέλευσης	0,00		0,00		0,00		0,00
Υπόλοιπο φόρου	6.571,51		144.099,28		112.985,30		106.413,79
Γ. Πλέον							0,00
1.Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	11.049,18		11.049,18		11.049,18		0,00
2.Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	0,00		0,00		0,00		0,00

3.Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	0,00	0,00	0,00	0,00
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου				0,00
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου				0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00	0,00	0,00	0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.335,37	29.725,22	22.811,20	21.475,83
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		68.763,89	53.206,90	53.206,90
Γενικό Σύνολο	19.606,06	254.287,57	200.702,57	181.096,52
Διαφορά συμψηφισμού	0,00	0,00	0,00	0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	19.606,06	254.287,57	200.702,57	181.096,52
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00			0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	0,00	0,00	0,00	
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	19.606,06	254.287,57	200.702,57	181.096,52

(τροποποίηση της υπ' αριθ./01.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου)

Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	2.001.759,81	2.037.252,36	65.492,55
Αξία φορολογητέων εισροών	1.820.657,04	1.715.257,83	105.399,21
Φόρος εκροών	394.939,51	407.945,20	13.005,69
Υπόλοιπο φόρου εισροών	402.570,32	377.274,78	25.295,54
Πιστωτικό υπόλοιπο	7.630,81		7.630,81
Χρεωστικό υπόλοιπο		30.670,42	30.670,42
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.		15.335,21	15.335,21
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		46.005,63	46.005,33
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	7.630,81	7.630,81
	για επιστροφή		

(ως η υπ' αριθ./01-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου)

Φορολογικό έτος 2019

ΕΙΣΟΔΗΜΑ

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2019 ΒΑΣΕΙ ΔΕΔ							
	Ποσά Δήλωσης (1)		Ποσά Ελέγχου (2)		Ποσά Δ.Ε.Δ. (3)		Διαφορά φόρου (3)-(1)
	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	ΥΠΟΧΡΕΩΣ	ΣΥΖΥΓΟΥ	
Α. Φορολογητέο εισόδημα και φόρος βάσει κλίμακας							
Εισόδημα	36.504,19		564.900,62		372.136,02		335.631,83
Φόρος κλίμακας	9.706,18		247.204,78		160.461,46		150.755,28
Μείωση φόρου	0,00		0,00		0,00		0,00
Επιβάρυνση φόρου αποδείξεων	0,00		0,00		0,00		0,00
Φόρος που αναλογεί	9.706,18		247.204,78		160.461,46		150.755,28
Β. Μείον							0,00
1. Φόρος που παρακρατήθηκε από							0,00
α. Τόκους -μερίσματα-δικαιώματα	0,20		0,20		0,20		0,00
β. επιχειρηματική δραστηριότητα	0,00		0,00		0,00		0,00
γ. Μισθωτή εργασία-συντάξεις	0,00		0,00		0,00		0,00
2. Φόρος που προκαταβλήθηκε							0,00
α. Φόρος που προκαταβλήθηκε το προηγ. έτος	11.049,18		11.049,18		11.049,18		0,00
ε. αλλοδαπής προέλευσης	0,00		0,00		0,00		0,00
Υπόλοιπο φόρου	-1.343,20		236.155,40		149.412,08		150.755,28
Γ. Πλέον							0,00
1. Προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος	0,00		0,00		0,00		0,00
2. Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθηση ακινήτων	0,00		0,00		0,00		0,00
3. Εισφορά υπέρ ΟΓΑ	0,00		0,00		0,00		0,00
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου							0,00
Πρόσθετο ΟΓΑ χαρτοσήμου							0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	0,00		0,00		0,00		0,00
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.098,77		51.641,06		32.364,81		31.266,04
Τέλος επιτηδεύματος	650,00		650,00		650,00		0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ			118.749,30	0,00	75.377,64		75.377,64
Γενικό Σύνολο	405,57	0,00	407.195,76	0,00	257.804,53	0,00	257.398,96
Διαφορά συμψηφισμού	0,00		0,00		0,00		0,00
Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	405,57		407.195,76		257.804,53		257.398,96
πιστωτικό ποσό για επιστροφή	0,00						0,00
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή	0,00		0,00		0,00		
Τελικό Χρεωστικό ποσό φόρου για βεβαίωση	405,57		407.195,76		257.804,53		257.398,96

(τροποποίηση της υπ' αριθ. /01.11.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου)

Φ.Π.Α.

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ - ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		2.298.889,42	2.298.889,42	
Αξία φορολογητέων εισροών		2.080.445,64	1.953.133,32	127.312,32
Φόρος εκροών		360.661,57	360.661,57	
Υπόλοιπο φόρου εισροών		372.422,20	334.236,39	38.185,81
Πιστωτικό υπόλοιπο		11.760,63		11.760,63
Χρεωστικό υπόλοιπο			26.425,18	26.425,18
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			13.212,58	13.212,58
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή			39.637,76	39.637,76
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	11.760,63		11.760,63
	για επιστροφή			

(ως η υπ' αριθ. /01-11-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ναυπλίου)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
Α/Α**

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.